

Audience publique du 15 mai 2002

Recours formé par

Les époux ... et ... -..., ...

contre

une décision du **directeur de l'administration des Contributions directes**

en matière de remise gracieuse d'impôt

-

Vu la requête, inscrite sous le numéro 13728 du rôle, déposée le 13 juillet 2001 au greffe du tribunal administratif par Maître Gilles PLOTTEKÉ, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., et, pour autant que de besoin, de son épouse, Madame ..., ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation principalement d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 septembre 2000 portant rejet de la demande en remise gracieuse d'impôt présentée par Monsieur ... et subsidiairement du « *bulletin d'imposition sur le revenu des personnes physiques relatif aux exercices 1995 à 1997 (et plus particulièrement l'année 1996) établi en date du 27 juillet 2000 par le bureau d'imposition des personnes physiques Luxembourg* »;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 février 2002;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Gilles PLOTTEKÉ et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 février 2002.

Vu le dossier directorial déposé le 23 avril 2002;

Vu l'avis du greffier en chef du tribunal du 25 avril 2002 informant les parties du dépôt du dossier directorial et les invitant à indiquer jusqu'au 10 mai 2002 inclus au tribunal si elles entendent solliciter la rupture du délibéré en demandant l'autorisation de produire un mémoire complémentaire;

Vu la lettre de Maître Gilles PLOTTEKÉ du 10 mai 2002 informant le tribunal de ce qu'il n'entend pas solliciter la rupture du délibéré.

-

Les époux ... et ... furent, ensemble avec Monsieur ..., préqualifié, associés d'une association momentanée créée en l'année 1991 en vue de la réalisation du projet de construction de l'immeuble dénommé « Résidence ... » sis à Alors que les autres parties de cet immeuble furent progressivement cédées à des tiers acquéreurs, les lots 33, 34, 35, 51, 75, 76 et 77 ainsi que 69,76/1000^{es} des parties communes, représentant pour l'essentiel une surface commerciale au rez-de-chaussée, restèrent la propriété indivise des consorts ...-... et

Suivant acte notarié du 13 août 1996, passé pardevant Maître ..., notaire de résidence à ..., les époux ...-... cédèrent à Monsieur ... « *tous leurs droits et parts indivis consistant dans la moitié indivise* » des lots 33, 34, 35, 51, 75, 76 et 77 ainsi que de 69,76/1000^{es} des parties communes de l'immeuble prévisé moyennant le prix stipulé de 5.840.000 LUF.

Suivant bulletin de l'impôt commercial communal du 11 novembre 1999, le bureau d'imposition Luxembourg 8 fixa à 1.367. 480 LUF l'impôt commercial communal réduit par la copropriété ... et Par bulletin d'établissement en commun portant la même date, le dit bureau d'imposition retint dans la chef de ladite copropriété un bénéfice commercial à hauteur de 9.935.696 LUF et l'imputa à concurrence de chaque fois la moitié (4.967.848 LUF) respectivement aux époux ...-... et à Monsieur Ce dernier bulletin imputa également à Monsieur ... un prélèvement de partie d'immeuble, consistant dans le transfert des parts indivises acquises de l'immeuble prévisé dans son patrimoine privé, à concurrence du prix d'acquisition de 5.840.000 LUF, de manière à imputer à Monsieur ... une part de bénéfice totale de 10.807.848 LUF. Le bureau d'imposition Luxembourg 8 communiqua cette part de bénéfice par renvoi au bureau d'imposition Capellen.

Par bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 du 27 juillet 2000, le bureau d'imposition Capellen procéda à la fixation de l'impôt sur le revenu réduit par les époux ...-... en incluant dans le revenu imposable ajusté la part de bénéfice de 10.807.848 LUF résultant du bulletin d'établissement en commun prédit du 11 novembre 1999.

Suivant courrier du 21 septembre 2000, Monsieur ... s'adressa au directeur de l'administration des Contributions directes dans les termes suivants :

« *Monsieur le Directeur,*

J'ai reçu en date du 27 juillet 2000 les bulletins d'impôt sur le revenu des exercices 1995 à 1997, réclamant un impôt total de 5.014.800 Luf. Ne m'attendant pas à un montant d'impôt aussi élevé, j'ai essayé de comprendre le pourquoi de cette somme, qui me semblait surfaite par rapport à mes revenus.

Le résultat de mes recherches montre que le prix repris dans l'acte de vente du 13 août 1996 d'un rez-de-chaussée commercial est le double du prix stipulé entre parties. Ce constat nécessite les explications suivantes:

En 1991, j'avais entamé un projet immobilier à ... avec Monsieur ... comme associé à 50%. Ce projet prévoyait la réalisation de 20 appartements et de 2 surfaces commerciales. Toutes les entités ont été vendues à de tierces personnes à l'exception des lots 33/34/35/51/75/76 et 77 que j'avais acquis personnellement de la communauté ...-... par acte du 13 août 1996.

Le prix stipulé entre parties pour les 69,76% était de 5.840.000 Luf. Comme j'étais déjà propriétaire de 50% des parts de l'association ...-..., je n'ai racheté que la moitié ne m'appartenant pas encore. C'est à ce niveau que l'erreur est survenue. Au lieu d'acter la moitié du prix, c'est à dire 5.840.000: 2 = 2.920.000 Luf, le notaire a mis en compte le prix stipulé pour 100% de la surface commerciale achetée.

Le bureau Luxembourg VIII s'est basé alors sur le montant de 5.840.000 Luf pour prélever et transférer l'autre moitié m'appartenant dès le début. Ce transfert de l'actif net de l'association vers mon patrimoine privé a été évalué à la valeur de 5.840.000 Luf au lieu de 2.920.000 Luf.

Comme je n'étais pas le représentant de la communauté et faute d'avoir été informé par mon associé, je n'ai pu me rendre compte de cette erreur qu'à la réception de mes bulletins personnels.

A la lumière de ces explications, je vous prie de bien vouloir considérer ces éléments nouveaux pour redresser mon imposition 1996.

Comme le délai de la réclamation pour l'association momentanée ...-... est révolu, je demande à ce que ma lettre soit considérée comme demande en remise gracieuse pour les impôts calculés de trop.

Veuillez trouver en annexe le certificat du notaire ... constatant l'erreur manifeste dans l'acte de vente du 13 août 1996.

Veuillez agréer, Monsieur le Directeur, l'expression de ma parfaite considération ».

Le directeur prit position à travers une décision du 13 avril 2001 libellée comme suit :

« Le Directeur des Contributions,

Vu la demande présentée le 28 septembre 2000 par le sieur ...-..., demeurant à L-8384 ..., 46, rue de Windhof, ayant pour objet une remise d'impôts par voie gracieuse;

Vu le paragraphe 131 AO tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996;

Considérant que la demande tend à la modification de la part de bénéfice pour 1996 fixée en commun dans le cadre de l'association momentanée ...-...; au motif que l'évaluation du transfert de l'actif net de l'association vers le patrimoine privé serait erronée;

Considérant que d'après l'article 131 AO une remise gracieuse n'est envisageable que dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable;

Force est de constater que le moyen invoqué dans la demande s'analyse en une contestation de la légalité d'impôt, étrangère en tant que telle à la matière gracieuse (cf T.A. N° 11196 du 27.10.99 et confirmé par C.A. N° 11703C du 30.03.2000);

Considérant que la fonction de remise en équité ne saurait être d'abolir les délais pour exercer un droit;

Considérant par ailleurs qu'il n'échet pas de substituer la voie gracieuse à la voie contentieuse;

Considérant qu'une rigueur subjective ne saurait dans le présent cas être admise, faute de motivation dans ce sens;

Par ces motifs

Décide

La demande en remise gracieuse est rejetée ».

A l'encontre principalement de cette décision directoriale du 13 avril 2001 ainsi que subsidiairement du « *bulletin d'imposition sur le revenu des personnes physiques relatif aux exercices 1995 à 1997 (et plus particulièrement l'année 1996) établi en date du 27 juillet 2000 par le bureau d'imposition des personnes physiques Luxembourg* », Monsieur ... et, pour autant que de besoin, Madame ... ont fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation par requête déposée le 13 juillet 2001.

Etant donné que le recours sous analyse n'a été formé par Madame ... que pour autant que de besoin, tandis que le courrier de Monsieur ... du 21 septembre a été formulé en son seul nom, que la décision directoriale déferée du 13 avril 2001 renseigne ainsi Monsieur ... comme seul destinataire et que le bulletin d'impôt critiqué, bien que renseignant comme destinataires « *M. et Mme ...-... ..* », peut être contesté par chaque époux agissant individuellement, il y a lieu de retenir que le recours sous analyse n'a pas été introduit au nom de Madame ..., Monsieur ... pouvant se prévaloir à lui seul des qualités et intérêts pour agir légalement requis pour déférer au tribunal les décisions litigieuses lui causant grief. Le recours est partant irrecevable en ce qu'il a été introduit « *pour autant que de besoin* » au nom de Madame

Le recours formé pour compte de Monsieur ... est dirigé principalement contre la décision directoriale du 13 avril 2001 et critique celle-ci, d'une part, en ce qu'elle n'a pas qualifié son courrier du 21 septembre 2000 également comme réclamation contre le bulletin d'impôt du 27 juillet 2000 et, d'autre part, en ce qu'elle a rejeté sa demande de remise gracieuse d'impôt. Le même recours entend déférer à titre subsidiaire « *le bulletin d'imposition sur le revenu des personnes physiques relatif aux exercices 1995 à 1997 (et plus particulièrement l'année 1996) établi en date du 27 juillet 2000 par le bureau d'imposition des personnes physiques Luxembourg* » en ce que la part de bénéfice totale de 10.807.848 LUF fixée par le bulletin d'établissement en commun du 11 novembre 1999 pour

l'année 1996 a été compris dans le revenu imposable ajusté de cette même année d'imposition. Etant donné que l'ensemble des moyens du demandeur visent son imposition au titre de l'année 1996, force est au tribunal de conclure à partir de la désignation, dans la requête introductive d'instance, des actes déferés au tribunal que le demandeur a entendu contester à titre subsidiaire le seul bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 qui est le seul à l'égard duquel le demandeur soulève l'existence d'un grief, de manière que seul ce bulletin d'impôt sera visé dans la suite du présent jugement.

Dans la mesure où le recours sous analyse s'agence ainsi en un volet de contestation d'un rejet de demande de remise gracieuse et en un volet de recours contre une décision d'imposition, y compris la question de l'interprétation correcte du courrier de Monsieur ... du 21 septembre 2000, il y a lieu d'analyser séparément la recevabilité et les mérites au fond de ces deux volets du recours.

Quant à la demande de remise gracieuse d'impôt

Le paragraphe 131 de la loi générale sur les impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », ci-après désignée par « AO », dans sa version lui conférée par l'article 97, alinéa 3 numéro 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, prévoit un recours de pleine juridiction en la matière. Partant seul un recours en réformation a pu être introduit par le demandeur quant au rejet de sa demande en remise gracieuse d'impôt. Ledit recours principal en réformation est par ailleurs recevable dans cette même mesure pour avoir été introduit suivant les formes et délai prévus par la loi. Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

Le demandeur explique en premier lieu que la vente susvisée aurait porté seulement sur la part indivise représentant la moitié des droits de propriété sur les lots susvisés, vu qu'il serait déjà propriétaire de l'autre moitié indivise, et que la valeur *globale* de ces mêmes lots aurait été évaluée à 5.840.000 LUF. Le demandeur argue que l'acte notarié de vente du 13 août 1996 indiquerait partant de façon erronée le montant de 5.840.000 LUF comme prix de vente, alors que le prix de vente réel pour la moitié indivise de ces lots s'élèverait à la moitié de ce montant, à savoir $(5.840.000 : 2 =) 2.920.000$ LUF, fait qui serait confirmé par l'attestation rectificative du notaire instrumentant du 6 septembre 2000 versée en cause. Le demandeur ajoute que tous les bulletins concernant l'association momentanée auraient été notifiés à son co-associé, Monsieur ..., lequel aurait omis de les lui communiquer en temps utile pour voir rectifier cette erreur, laquelle n'aurait non plus été découverte à un stade antérieur par les fiduciaires en charge de la confection et du dépôt des déclarations d'impôt.

Le demandeur soutient sur base de ces faits que la « *rigueur d'imposition* », sinon sa « *situation subjective* » découleraient des « *disfonctionnements de l'association momentanée, sinon de l'erreur du notaire, sinon des fiduciaires en charge des différentes déclarations* » en ce que ces circonstances indépendantes de sa volonté auraient entraîné la découverte tardive des effets tant de l'acte notarié du 13 août 1996 que de l'établissement en commun de la part de bénéfice de l'association momentanée lui imputable et auraient conduit à une imposition contraire à la réalité et point fondée sur un élément objectif et réel de son patrimoine.

Au vœu du paragraphe 131 AO, une remise gracieuse se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* ». Une remise gracieuse n'est donc justifiée que si ou bien la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son

existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables, ou bien si objectivement l'application de la législation fiscale conduit à un résultat contraire à l'intention du législateur.

Une rigueur objective peut résulter d'une fausse application de la loi fiscale ayant entraîné au détriment du contribuable la fixation d'un montant d'impôt trop élevé (cf. C.E. 4 août 1962, Schaaff, n° 5805; 10 juillet 1981, Schaack-Floener, n° 6852). Elle se conçoit en effet en une iniquité de l'imposition en elle-même, tout comme elle peut résulter des délais et effets de la procédure d'imposition (cf. Trib. adm. 7 mai 1997, Wammer, n° 9538, Pas.adm. 2001, v° Impôts, n° 177). La décision sur l'existence d'une rigueur objective doit tendre à aboutir à la solution que le législateur aurait prise s'il avait eu à régler la situation. Il n'en demeure pas moins qu'une demande de remise gracieuse s'analyse également et exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte ainsi aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette (trib. adm. 21 juillet 1999, Kerger-Thill, n° 11180 du rôle, Pas. adm. 2001, v° Impôts, n° 175 et autres références y citées).

En l'espèce, le demandeur critique en substance l'imputation d'un bénéfice commercial du chef de l'acquisition immobilière ayant fait l'objet de l'acte notarié susvisé du 13 août 1996 pour un montant correspondant au double du prix d'acquisition réellement payé et l'augmentation injustifiée du revenu imposable ajusté ainsi que de la cote de l'impôt sur le revenu qui en découlent et il prétend à la remise gracieuse en renvoyant au défaut de possibilité de prise de connaissance personnelle en temps utile, à l'indication erronée du prix d'acquisition dans l'acte notarié et aux inadvertances commises au niveau des déclarations d'impôt.

Force est cependant de constater que l'établissement en commun d'un bénéfice commercial d'une entreprise indivise est valablement assis à travers un bulletin d'établissement en commun par le bureau d'imposition compétent sur les déclarations des contribuables concernés et sur des actes authentiques documentant certaines opérations imposables tels que lui soumis, tout comme ledit bureau d'imposition est en droit de procéder à la notification d'un tel bulletin d'établissement en commun, conformément aux prévisions du paragraphe 219 AO, à un associé avec effet contre tous les autres associés. Le bureau d'imposition compétent pour l'imposition d'un associé agit pareillement conformément à la loi en se fondant sur les constatations du bulletin d'établissement en commun dans le cadre de l'imposition personnelle de l'associé. La circonstance que certaines des bases d'imposition déclarées s'avèrent *ex post*, et plus particulièrement après l'expiration du délai de recours contre ce bulletin d'établissement, être erronées, de sorte à avoir conduit à un bénéfice surfait n'est pas de nature à mettre en cause l'application de la loi qui a été faite antérieurement par le bureau d'imposition et à aboutir à un résultat non voulu par le législateur, étant donné que ce dernier a précisément circonscrit à travers les paragraphes 92 à 96 et 222 AO les hypothèses dans lesquelles il admet les modifications d'actes d'imposition. Pareillement, le fait que l'associé ayant reçu la notification d'un bulletin d'établissement en commun sur base du paragraphe 219 AO n'en a pas communiqué le contenu aux autres co-intéressés pour leur permettre de contester en temps utile une fixation à leurs yeux surfaite de leur part du bénéfice dégagé ne rend pas l'imposition subséquente contraire à l'intention du législateur, étant donné que ce fait rentre dans la sphère de l'organisation interne de la communauté entre co-intéressés à laquelle la loi applicable a expressément relégué la tâche de porter à connaissance de chacun des contribuables concernés les décisions d'imposition les concernant tous.

Il s'ensuit qu'une iniquité objective ne saurait être retenue en l'espèce.

L'existence d'une rigueur subjective s'apprécie au jour où le tribunal statue (trib. adm. 12 janvier 2000, Kenkel, n° 10661, confirmé par Cour adm. 16 mai 2000, Pas. adm. 2001, v° Impôts, n° 181).

En l'espèce, le demandeur se confine à renvoyer aux circonstances ayant conduit à la fixation d'une cote de l'impôt sur le revenu surfaite d'après lui, mais reste en défaut d'étayer concrètement sa situation de fortune et de revenus et les autres charges éventuelles dont il serait redevable, de manière qu'il n'a pas mis le tribunal en mesure d'apprécier si le paiement, le cas échéant échelonné, de la dette d'impôt par lui redue compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables.

Il ressort des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme n'étant pas fondé dans la mesure où il critique le rejet par la directeur de la demande en remise gracieuse d'impôt présentée par le demandeur.

Quant à la contestation du bulletin de l'impôt sur le revenu du 27 juillet 2000

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur de plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ce qu'il entend contester le bulletin de l'impôt sur le revenu du 27 juillet 2000 et que le recours subsidiaire en annulation est irrecevable dans cette même mesure.

Or, même en admettant que le courrier du demandeur du 21 septembre 2000 comporterait, outre la demande en remise gracieuse d'impôt ayant fait l'objet de la décision directoriale déferée du 13 avril 2001, une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu du 27 juillet 2000, force est au tribunal de constater que tous les moyens du demandeur mis en avant, tant en ce qu'il entend contester la décision directoriale déferée du 13 avril 2001 pour ne pas avoir admis l'existence d'une réclamation de sa part contre le bulletin de l'impôt sur le revenu du 27 juillet 2000 et où il entend subsidiairement critiquer ce même bulletin d'impôt, sont relatifs à la fixation de la part de bénéfice commercial imputée au demandeur par le bulletin d'établissement en commun du 11 novembre 1999 et se résument à la prétention de voir cette part, et plus particulièrement la plus-value de cession lui imputée du fait du transfert des droits immobiliers visés dans l'acte notarié prévisé du 13 août 1996, réduite suite à une prétendue erreur dans l'indication du prix de cession y relatif.

Au vœu du paragraphe 218 (2) AO, les bases fixées par un bulletin d'établissement séparé et en commun sont reprises dans le bulletin d'impôt individuel du contribuable concerné en vue de la fixation de la cote de l'impôt sur le revenu lui applicable. D'après le paragraphe 232 (2) AO, un bulletin individuel de l'impôt sur le revenu ne peut être critiqué par des moyens contestant les bases retenues et les bases d'impôt fixées dans un bulletin d'établissement séparé et en commun et reprises dans le dit bulletin individuel, ces contestations ne pouvant être dirigées que directement contre le bulletin d'établissement séparé et en commun.

Au cas où une voie de recours contre un bulletin d'établissement séparé et en commun conduit à une modification des constatations ou bases y inscrites, le paragraphe 218 (4) AO impose un remplacement d'office des bulletins individuels en fonction des modifications apportées au bulletin d'établissement séparé et en commun.

Il découle de la combinaison de ces dispositions qu'un contribuable, qui est coexploitant d'une entreprise collective pour laquelle le bénéfice est fixé par bulletin d'établissement séparé et en commun, ne saurait être admis à critiquer la détermination du bénéfice de l'entreprise dans le cadre d'un recours dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu émis à son égard et reprenant sa part du bénéfice ainsi fixée dans ses bases d'impôt personnelles. Un recours contre un bulletin de l'impôt sur le revenu dont les moyens visent en réalité la fixation du bénéfice de l'entreprise collective par le bulletin d'établissement séparé et en commun encourt l'irrecevabilité (cf. CE 25 février 1959, Probst, n° 5568 ; 13 décembre 1967, Molitor, n° 6166 ; trib. adm. 3 mai 2000, Schmit-De Vita, n°s 11000, 11001 et 11002, Pas. adm. 2001, v° Impôts, n° 264).

Il s'ensuit que le recours sous analyse est irrecevable dans la mesure où il entend contester la décision directoriale déferée du 13 avril 2001 en ce qu'elle n'a pas admis l'existence d'une réclamation du demandeur contre le bulletin de l'impôt sur le revenu du 27 juillet 2000 et où il entend subsidiairement critiquer ce même bulletin d'impôt.

PAR CES MOTIFS

Le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

déclare le recours irrecevable dans la mesure où il a été introduit pour compte de Madame ...,

déclare le recours en réformation recevable en tant que dirigé contre la décision directoriale déferée dans la mesure du rejet de la demande en remise gracieuse d'impôt soumise par le demandeur,

au fond, le déclare non justifié dans cette même mesure et en déboute,

déclare le recours en réformation irrecevable pour le surplus,

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable,

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 15 mai 2002 par:

M. DELAPORTE, premier vice-président,

Mme LENERT, premier juge,

M. SCHROEDER, juge,

en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

SCHMIT

DELAPORTE